GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

# COUR ADMINISTRATIVE

**Numéro du rôle : 32272C**
Inscrit le 9 avril 2013

---

**Audience publique du 19 décembre 2013**

**Appel formé par**
**M. ... ..., … (F),**
**contre**
**un jugement du tribunal administratif du 27 février 2013 (n° 30390 du rôle)**
**dans un litige l'opposant à**
**un bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition RTS ... et une décision du directeur de l'administration des Contributions directes**
**en matière d'appel en garantie**

---

Vu l'acte d'appel, inscrit sous le numéro 32272C du rôle, déposé au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2013 par Maître Nadine CAMBONIE, avocat à la Cour, inscrite au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ... ..., demeurant à F-…, dirigé contre un jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 27 février 2013, par lequel ledit tribunal l'a débouté de son recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin d'appel en garantie émis par le bureau d'imposition RTS ... le 19 mai 2011 et d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 23 janvier 2012 ayant déclaré la réclamation par lui introduite le 27 juin 2011 contre ce bulletin en garantie recevable, mais non fondée ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 6 mai 2013 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 6 juin 2013 par Maître Nadine CAMBONIE pour compte de Monsieur ... ... ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe de la Cour administrative le 5 juillet 2013 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Nadine CAMBONIE et Madame le délégué du gouvernement Caroline PEFFER en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 24 septembre 2013.

---------------------------------------------------------------------------------------------------------------

En date du 19 mai 2011, le bureau d'imposition RTS ... de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *bureau d'imposition* », émit un bulletin d'appel en garantie (« *Haftungsbescheid* »), sur base du § 118 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », à l'égard de Monsieur ... ... en sa qualité d'administrateur-délégué de la société ... S.A, ci-après désignée par la « *société* ... », ledit bulletin déclarant Monsieur ... redevable d'un montant total de … euros au titre de retenues d'impôt sur les traitements et salaires restées en souffrance pour l'année 2007.

Par lettre recommandée envoyée le 22 juin 2011, Monsieur ... fit introduire une réclamation auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par le « *directeur* », à l'encontre dudit bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011.

Par décision du 23 janvier 2012, répertoriée sous le numéro C16820 du rôle, le directeur déclara la réclamation recevable en la forme, mais la rejeta comme non fondée sur base des motifs suivants :

« *Vu la requête introduite le 27 juin 2011 par le sieur ... ..., demeurant à F-..., pour réclamer contre le bulletin d'appel en garantie émis en vertu du §118 de la loi générale des impôts (AO) par le bureau d'imposition RTS ... en date du 19 mai 2011 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 AO ;*

*Considérant que la réclamation a été introduite par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elle est partant recevable ;*

*Considérant que le bulletin attaqué a déclaré le réclamant co-débiteur solidaire de l'impôt sur les traitements et salaires de l'année 2007 au motif qu'il aurait, en sa qualité de représentant légal de la société anonyme ..., actuellement en faillite, commis une faute en ne veillant pas à ce que les sommes qui ont été retenues ou qui auraient dû être retenues à titre d'impôt sur les salaires et dont la société était redevable soient payées, sur les fonds administrés, au receveur des Contributions ;*

*Considérant que le réclamant présente une réclamation contre le prédit bulletin d'appel en garantie en arguant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.) les remboursements non forfaitaires de frais exposés dans l'intérêt exclusif de l'employeur ne seraient pas passibles d'une retenue à la source à effectuer par l'employeur ;*

*qu'aucune faute n'aurait été commise étant donné que tous les impôts sur salaires auraient été acquittés; qu'en outre il n'aurait pas été directement en charge des questions de personnel alors que ces tâches (fiches de paie et déclarations sociales) auraient été sous-traitées par des professionnels (en l'occurrence la Fiduciaire Centrale) ;*

*que lors d'un contrôle sur place par deux inspecteurs du bureau d'imposition compétent pour la société, aucune observation aurait été formulée ;*

*Considérant que le représentant est responsable du paiement des dettes d'impôt de la personne morale qu'il représente dans les conditions prévues aux §§ 103 et 109 AO ; qu'aux termes du § 103 AO il est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à la société et notamment de payer sur les fonds qu'il administre les impôts dont la société est redevable ;*

*que dans la mesure où, par l'inexécution fautive de ses obligations, il a empêché la perception de l'impôt légalement dû, il est, en principe, constitué co-débiteur solidaire des arriérés d'impôt de la société, conformément au § 109 AO ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 136 alinéa 4 L.I.R. l'employeur est tenu de retenir, de déclarer et de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires de son personnel ;*

*que dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise à celui qui a le pouvoir de représenter la société à l'égard des tiers (§ 103 AO) ;*

*que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment que des paiements de salaires sont effectués sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration (Cour Admin. du 6 mai 2003, numéro 15989C du rôle) ;*

*qu'il en est de même en ce qui concerne les retenues échues avant son entrée en fonction, si, par sa faute, elles ne sont pas payées sur les fonds disponibles de la société ;*

*Considérant que sous l'empire du § 118 AO la poursuite du tiers responsable, à la différence de l'imposition du contribuable, est toujours discrétionnaire et exige de ce fait et en vertu du § 2 de la loi d'adaptation fiscale (StAnpG) une appréciation effective et explicite des circonstances qui justifient la décision en raison et en équité (BFH 19 février 1965 StRK § 44 EStG R.13; jurisprudence constante pour RTS, notamment BFH 24 novembre 1961, BStBl. 1962.37; 3 février 1981, BStBl. 1981 II 493; cf Becker-Riewald-Koch § 2 StAnpG Anm. 5 Abs. 3) ;*

*que l'exercice de ce pouvoir discrétionnaire implique une motivation quant au principe-même de la mise en œuvre de la responsabilité d'un ou de plusieurs représentants, quant à la désignation du représentant dont la responsabilité est engagée et quant au quantum de sa responsabilité ;*

*Considérant qu'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef de l'administrateur-délégué de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité en application du § 109 alinéa 1 AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, le législateur ayant posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « schuldhafte Verletzung » - des obligations du représentant de la société envers le fisc (Cour Admin. du 22 février 2000, numéro 11694C du rôle) ;*

*Considérant qu'en l'espèce l'auteur de la décision invoque en particulier le fait que le réclamant a été nommé à la fonction d'administrateur-délégué de la société anonyme ... à l'assemblée générale du 11 avril 2005 suivant publication au Mémorial C n°835 du 1er septembre 2005 et que dans cette qualité il aurait disposé du pouvoir d'engager l'entreprise sous sa signature individuelle à partir de cette date ;*

*Considérant que la responsabilité de l'administrateur-délégué est à qualifier de fautive du moment qu'il n'accomplit pas ses obligations fiscales, dont notamment celle de veiller à ce que les impôts dus soient payés à l'aide des fonds administrés;*

*Considérant que le réclamant ne conteste pas qu'il avait été nommé administrateur-délégué de la société suivant les documents publiés au Mémorial C ;*

*Considérant qu'il ressort du dossier fiscal qu'en dehors d'une vérification de la comptabilité en général de la société par deux inspecteurs du bureau d'imposition compétent pour la société anonyme ..., le bureau d'imposition RTS ..., compétent pour la retenue d'impôt sur les traitements et salaires, avait procédé en 2009 à un contrôle approfondi des livres de salaires de la société anonyme ... concernant l'année d'imposition 2007 ;*

*Considérant que cette vérification avait révélé des irrégularités quant au payement des salaires aux employés de la société anonyme ... ; qu'en effet les employés ont reçu mensuellement une partie importante de leur salaire net d'impôt ;*

*que ces ajouts nets se situaient entre 30 et plus que 100 pour cent de la rémunération de base ;*

*Considérant que suivant des explications fournies par le réclamant au fonctionnaire en charge du dossier, ces suppléments nets d'impôt représenteraient principalement des remboursements de « frais kilométriques forfaitaires » et des indemnités de repas ;*

*Considérant que le bureau d'imposition RTS ... avait jugé que la majeure partie de ces suppléments de salaire nets font partie intégrante du salaire à soumettre à la retenue d'impôt ; qu'il avait basé son recalcul de la retenue d'impôt sur les données fournies par le réclamant ;*

*Considérant que, contrairement aux allégations du réclamant, ces remboursements de frais représentent des avantages et émoluments imposables en vertu de l'article 95 L.I.R. et qu'en principe l'application de ces dispositions légales est connue par les fiduciaires ;*

*Considérant que, dès lors, il a incontestablement, voire même intentionnellement, été omis de verser l'impôt qui est dû sur les traitements et salaires du personnel pour l'année 2007 et que partant la perception de l'impôt légalement dû a été empêchée ;*

*Considérant que d'après jurisprudence courante, les paiements de salaires sans retenue d'impôt et sans continuation des montants à retenir à l'administration des contributions directes est à qualifier de fautif per se (Cour admin. du 6 mai 2003, n° 15989C du rôle, Cour admin. du 6 janvier 2011, n° 27126C du rôle, Tribunal admin. du 15 janvier 2009, n° 24145 du rôle) ;*

*Considérant qu'en espèce, le réclamant essaye de rejeter sa responsabilité sur la fiduciaire en charge des calculs des fiches de paye ; qu'il y a donc lieu d'analyser quelle responsabilité personnelle se trouve engagée en application du § 109 AO ;*

*Considérant que sont visés par le § 103 AO, entres autres, les représentants légaux de personnes morales (die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen) ;*

*Considérant qu'en matière de sociétés commerciales dotées de la personnalité juridique, la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales (L.S.C.) prévoit (articles 4, 8, 9 et 11 bis L.S.C.) que les sociétés anonymes, les sociétés en commandite par actions et les sociétés à responsabilité limitée sont, à peine de nullité, formées par des actes notariés spéciaux ; que les actes de ces sociétés sont publiés en entier au « Mémorial C, Recueil des Sociétés et Associations » dans le mois des actes définitifs déposés « au registre de commerce et des sociétés » et que sont déposés et publiés, entres*

*autres, la nomination et la cessation des fonctions des administrateurs, membres du directoire et du conseil de surveillance, gérants et commissaires des sociétés anonymes, des sociétés en commandite par actions, des sociétés à responsabilité limitée et des sociétés civiles ;*

*Considérant qu'en vertu de l'article 59 L.S.C. l'administrateur est responsable, envers la société, tout comme envers tous tiers, de tous dommages-intérêts résultant d'infractions légales et statutaires ;*

*Considérant que dès lors, les engagements et décisions pris par une tierce personne (en l'occurrence une fiduciaire) pour le compte de la société anonyme ... ont été faits sous la responsabilité légale, non ébréchée, du réclamant, lequel a été nommé administrateur-délégué de la société en date du 11 avril 2005 par l'assemblée générale en disposant donc de tous les pouvoirs de contrôle de la société ;*

*que pour le reste, c'est l'affaire du réclamant et de la tierce personne ou, le cas échéant, des tribunaux civils ou de commerce de déterminer dans quelle mesure et selon quelles modalités la tierce personne, pourvu qu'une faute de sa part soit établie, devrait indemniser le réclamant étant appelé en garantie ;*

*que la loi d'impôt, d'ordre public, n'a pas à s'en mêler ;*

*Considérant qu'il s'ensuit que la responsabilité du réclamant en tant qu'administrateur-délégué de la société anonyme ... est incontestablement établie et que la mise à charge de l'intégralité des arriérés de la société au titre de la retenue d'impôt sur les salaires et traitements pour l'année 2007 est justifiée* […] ; ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 18 avril 2012, Monsieur ... fit introduire un recours tendant à la réformation, sinon à l'annulation du bulletin en garantie du 19 mai 2011 et de la décision précitée du directeur du 23 janvier 2012.

Dans son jugement du 27 février 2013, le tribunal déclara le recours irrecevable en ce qu'il est dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011 faisant l'objet de la réclamation introduite par Monsieur ..., reçut en la forme le recours en réformation introduit contre la décision directoriale du 23 janvier 2012, le déclara non justifié et retint qu'il n'y avait partant pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 9 avril 2013, Monsieur ... a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 27 février 2013.

Il rappelle d'abord qu'il aurait été associé à hauteur d'un tiers des parts de la société ..., les autres deux tiers des parts ayant appartenu à Monsieur … … et à sa compagne. Ayant été nommé administrateur-délégué le 11 avril 2005, il aurait été révoqué de ce mandat le 11 mars 2011 et aurait démissionné en tant qu'administrateur par courrier du 29 avril 2011 en raison d'une mésentente persistante avec Monsieur .... La société ... aurait été déclarée en état de faillite le 11 mai 2011. Le montant de … euros mis à sa charge à travers le bulletin d'appel en garantie litigieux représenterait les retenues sur traitements et salaires relatives à des frais remboursés à des salariés de la société ..., ces remboursements de frais ayant été requalifiés en rémunérations soumises à ladite retenue par l'administration. L'appelant expose encore que l'administration aurait fixé une réunion en mars 2011, donc après sa démission comme administrateur-délégué, afin d'obtenir des clarifications relatives à ces remboursements de frais, mais que Monsieur ... aurait annulé cette réunion à son insu. Il aurait alors appris plus tard qu'un bulletin portant fixation de compléments de retenues sur

traitements et salaires à hauteur de … euros avait été émis à l'égard de la société ... le 28 avril 2011 et réceptionné par celle-ci après sa démission en tant qu'administrateur-délégué et environ 13 jours avant la déclaration en état de faillite de cette société. En raison de sa démission comme administrateur le 29 avril 2011, l'appelant n'aurait pas eu connaissance en temps utile de l'émission de ce bulletin du 28 avril 2011 en vue de pouvoir faire exercer utilement une voie de recours à son encontre.

L'appelant se prévaut en premier lieu de la prescription du montant de retenues fixé, au motif que le montant de ces retenues aurait été fixé plus de six ans après l'établissement des fiches de salaires concernées et que la prescription en matière d'impôt sur le revenu serait quinquennale. Il reproche au tribunal d'avoir refusé d'examiner ce moyen en prétextant son manque de précision, vu qu'il n'aurait pas pu avancer d'autres éléments à l'appui de ce moyen en l'absence d'argumentation et de pièces démontrant le respect du délai de cinq ans soumis en cause par la partie publique. L'appelant ajoute que le bulletin litigieux du 28 avril 2011 n'aurait plus pu être utilement contesté, au motif que la société ... aurait été déclarée en état de faillite 13 jours après l'émission de ce bulletin et que lui-même n'aurait ni été informé de l'émission de ce bulletin, ni été en mesure de l'attaquer faute de disposer encore des pouvoirs nécessaires pour agir pour compte de la société .... Par voie de conséquence, il ne saurait pas être avancé que la prescription décennale serait applicable du seul fait de l'émission d'un bulletin qui ne peut plus être attaqué par son destinataire et la prescription quinquennale serait acquise en l'espèce.

Il est constant en cause que la mise à contribution de l'appelant est fondée sur sa qualité d'administrateur-délégué, et partant de « *gesetzlicher Vertreter juristischer Personen* » au sens du § 103 AO, ainsi que sur l'inexécution fautive de ses obligations fiscales en cette qualité qui déclenche sa responsabilité personnelle consacrée par le § 109 AO pour les cotes d'impôt dues par la société représentée et non recouvrées du fait de son comportement fautif. Dans cette hypothèse, le § 118 AO confère au bureau d'imposition compétent le pouvoir pour mettre en œuvre cette responsabilité personnelle du mandataire pour ces impôts en souffrance en émettant à son encontre un bulletin d'appel en garantie.

Les effets de cette mise en œuvre de la responsabilité personnelle du mandataire par le biais d'un bulletin d'appel en garantie sont définis par le § 7 de la loi d'adaptation fiscale du 16 octobre 1934, communément appelée « *Steuranpassungsgesetz* », an abrégé « *StAnpG* », qui dispose comme suit dans ses alinéas 1 et 3 :

« *(1) Personen, die dieselbe steuerrechtliche Leistung schulden oder nebeneinander für dieselbe steuerliche Leistung haften, sind Gesamtschuldner.*

(…)

*(3) Jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* ».

Cette disposition consacre une solidarité entre les contribuables et les garants en vue du paiement d'une cote d'impôt déterminée en ce qu'il existe une créance unique mais une pluralité de débiteurs différents qui sont tenus au paiement de cette dette. Dans la mesure où une créance d'impôt unique se trouve à la base de cette mise à contribution du garant, le délai de prescription a nécessairement pris cours à une date unique.

La créance d'impôt concrètement en cause en l'espèce consiste dans les retenues sur traitements et salaires que la société ... avait manqué de retenir sur des paiements à ses

salariés au cours de l'année 2007 qualifiés à l'époque par la société ... comme remboursements de frais de route, mais requalifiés en salaires soumis à ladite retenue par le bureau d'imposition RTS … à travers le bulletin litigieux portant fixation de compléments de retenues sur traitements et salaires à hauteur de … euros émis le 28 avril 2011. S'agissant dès lors de retenues d'impôt sur des paiements de salaires effectués exclusivement au cours de l'année 2007, les faits générateurs de ces compléments de retenues se situent *ratione temporis* aux moments respectifs de mise à disposition des paiements de salaires à leurs bénéficiaires au cours de l'année 2007, le tout par application du § 3 StAnpG, pris en ses alinéas (1) et (5) 1. a). Par voie de conséquence, au vœu de l'article 10 de la loi modifiée du 27 novembre 1933 concernant le recouvrement des contributions directes, des droits d'accise sur l'eau-de-vie et des cotisations d'assurance sociale disposant que « *la prescription prend cours à partir du 1er janvier qui suit l'année pendant laquelle la créance est née* », le délai de prescription pour l'établissement et le recouvrement de ces compléments de retenues sur traitements et salaires a commencé à courir le 1er janvier 2008 et ce à l'égard tant de la société ... en qualité de redevable qu'à l'égard de personnes appelées ultérieurement en garantie du chef desdits compléments de retenues.

Dans ces conditions, le bulletin d'appel en garantie litigieux du 19 mai 2011 a été émis à l'égard de l'appelant dans le délai de prescription de principe de cinq ans instauré par l'article 10 (1) de la loi prévisée du 27 novembre 1933 et ayant expiré seulement le 31 décembre 2012, de manière que le délai de prescription n'avait pas encore expiré à la date d'émission du bulletin d'appel en garantie litigieux sans qu'il n'y ait lieu d'examiner la question de savoir si le délai de prescription allongé de dix devait trouver application en l'espèce.

Il découle de ces développements que le premier moyen de l'appelant laisse d'être justifié.

En deuxième lieu, l'appelant critique que le tribunal a décidé que le bulletin du 28 avril 2011 aurait dû être contesté par la voie d'une réclamation, voire un recours contentieux à introduire par la société ..., afin de pouvoir être remis en cause par la personne appelée en garantie. Il y oppose le fait qu'il n'aurait plus été ni administrateur, ni administrateur-délégué au moment de la notification dudit bulletin, de manière qu'il n'aurait pas pu en obtenir personnellement connaissance et qu'il n'aurait plus eu les pouvoirs nécessaires pour introduire, pour compte de la société ..., les voies de recours légalement admissibles à son encontre. De même, il n'aurait pas été recevable à agir personnellement contre ledit bulletin. L'appelant soutient que de ce fait il n'aurait pas eu droit :

- à l'information quant à l'émission de ce bulletin du 28 avril 2011 et ce en violation de l'article 5 du règlement grand-ducal du 8 juin 1979 relatif à la procédure à suivre par les administrations relevant de l'Etat et des communes ;

- à la communication dudit bulletin alors que ce dernier ne pourrait plus être mis en cause en dehors du délai de recours ouvert à la société ..., ce défaut de communication étant contraire à l'article 12 du règlement grand-ducal prévisé du 8 juin 1979 ;

- à être informé des délais de recours contre le bulletin du 28 avril 2011, de manière que, conformément à l'article 14 du règlement grand-ducal prévisé du 8 juin 1979, ces délais de recours ne pourraient pas lui être opposés ;

- à être entendu lors de la réunion prévue en mars 2011, ce qui serait contraire à l'article 9 du règlement grand-ducal prévisé du 8 juin 1979.

Conformément à l'article 5 de la loi du 1er décembre 1978 réglant la procédure administrative non contentieuse, cette loi et ses règlements d'exécution ne s'appliquent pas à la matière des contributions directes. Cette exclusion est justifiée dans les travaux parlementaires par la considération que « *la matière* [fait] *l'objet d'une réglementation exhaustive et respectueuse des droits du contribuable* » (projet de loi réglant la procédure administrative non contentieuse, doc. parl. 2209, p. 5) et le terme des « contributions *directes* » vise les impôts tombant sous le droit de procédure créé par une loi spécifique, l'AO (Jean OLINGER : *La procédure administrative non contentieuse*, 1992, édit. St-Paul, n° 177).

Etant donné que la procédure de l'appel en garantie de représentants d'autres personnes pour des impôts directs redus par ces dernières et tombant dans le champ de l'AO fait l'objet de dispositions spécifiques dans celle-ci, les dispositions de la loi prévisée du 1er décembre 1978 et du règlement grand-ducal prévisé du 8 juin 1979, pris en son exécution, ne sauraient trouver application en l'espèce, de manière que l'appelant ne saurait invoquer utilement le non-respect des articles 5, 9, 12 et 14 dudit règlement grand-ducal du 8 juin 1979. Ce moyen doit partant être écarté comme non justifié.

L'appelant considère alors que si le respect de ces dispositions ne s'imposait pas, l'appel en garantie devrait être qualifié comme sanction pénale, laquelle devrait être conforme aux quatre critères d'être légale, personnelle, individuelle et judiciaire, conditions auxquelles l'appel en garantie ne suffirait pas en l'espèce.

S'il est vrai que des sanctions fiscales tombent dans le champ de l'article 6 de la Convention européenne de sauvegarde des droits de l'homme et des libertés fondamentales (CEDH) au titre de son volet pénal, toujours faut-il que la mesure en cause réponde à l'un des deux critères alternatifs définis par la Cour européenne des droits de l'homme dans son arrêt « *Engel et autres* » du 8 juin 1976 (n° 5101/71 à 5102/71 et 5370/72), à savoir celui de la nature de l'infraction – à savoir la transgression d'une norme générale ayant un caractère à la fois dissuasif et répressif - et celui de la gravité de la sanction encourue. Or, la procédure de l'appel en garantie tend non pas à réprimer spécifiquement un certain comportement par une sanction autonome, mais exclusivement à rajouter à côté d'un débiteur d'une cote d'impôt un autre débiteur qui sera pareillement tenu au paiement de cette cote d'impôt, le but de la procédure étant d'assurer le recouvrement effectif de l'impôt fixé à l'égard d'un contribuable par la mise à contribution d'une personne solvable et impliquée dans la situation ayant conduit au non-recouvrement de l'impôt. Au vu de cette finalité de la procédure de l'appel en garantie, celle-ci ne répond à aucun des critères définis par la Cour européenne des droits de l'homme et ne saurait partant être qualifiée comme sanction pénale.

Enfin, l'appelant soutient que le fait de ne pas permettre à la personne appelée en garantie de contester le bulletin ayant fixé la cote d'impôt en question, dont elle n'était pas le destinataire pendant la durée du délai de recours, le priverait de son droit à un procès équitable au sens des articles 6, paragraphe 1er, et 13 CEDH.

Le délégué du gouvernement renvoie au § 119 AO et relève que l'appelant a été révoqué de sa fonction d'administrateur-délégué suivant résolution du conseil d'administration du 11 mars 2011, soit avant l'émission du bulletin du 28 avril 2011, mais qu'il ne ressortirait pas des éléments en cause qu'il aurait également démissionné de sa fonction d'administrateur. Le représentant étatique en déduit que l'appelant aurait été en mesure de prendre connaissance du bulletin de fixation de compléments de retenues du 28

avril 2011 et de réclamer à son encontre en tant que représentant légal de la société ..., de manière que le tribunal aurait conclu à juste titre que ce bulletin aurait autorité de chose décidée.

Le § 119 AO dispose comme suit :

« *(1) Wer neben dem Steuerpflichtigen oder an dessen Stelle persönlich auf Zahlung einer Steuer in Anspruch genommen wird (§ 97 Absatz 2), kann gegen seine Heranziehung die Rechtsmittel geltend machen, die dem Steuerpflichtigen zustehen. Die Frist zur Einlegung des Rechtsmittels beginnt mit Ablauf des Tags, an dem Ihm der Beschluss über seine Heranziehung zugestellt oder, wenn keine Zustellung vorgeschrieben ist, bekannt gemacht worden ist.*

*(2) Ist die Steuerschuld dem Steuerpflichtigen gegenüber unanfechtbar festgestellt, so hat dies gegen sich gelten zu lassen, wer als Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen haftet oder wer in der Lage gewesen wäre, den gegen den Steuerpflichtigen erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten* ».

Cette disposition pose le principe que le tiers appelé en garantie peut introduire les mêmes voies de recours et faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt, tout en exceptant l'hypothèse où le bulletin émis à l'égard du débiteur principal a autorité de chose décidée et où le tiers appelé en garantie aurait eu la possibilité de réclamer contre ce bulletin en tant que représentant légal du contribuable principal, cas dans lequel ce bulletin est définitif également à l'égard de la personne appelée en garantie.

Cette faculté de faire valoir les mêmes moyens contre le bulletin d'appel en garantie que ceux à disposition du débiteur principal de l'impôt implique que la personne appelée en garantie est en droit de soulever tant des moyens dirigés contre la décision de l'appeler en garantie, en ce que les conditions afférentes ne se trouveraient pas réunies dans son chef, que des moyens tendant à contester la soumission du débiteur principal à l'impôt ou la cote d'impôt fixée à son égard. Le § 119 AO est sous cet aspect une application de l'assimilation de la personne appelée en garantie au débiteur même de l'impôt posée par le § 97 (2) AO (TIPKE-KRUSE, *RAO*, édit. 1961, ad § 119, n^os^ 2-3 ; HÜBSCHMANN-HEPP-SPITALER, *Kommentar zur RAO*, ad § 119, Anm. 2a).

Il n'est dérogé à cette étendue des voies de recours à disposition de la personne appelée en garantie que dans les hypothèses prévues par le § 119 (2) AO, dont notamment celle où la personne appelée en garantie était représentant du débiteur principal en temps utile, de manière à avoir été en mesure d'introduire en cette qualité une voie de recours contre le bulletin d'impôt émis à l'égard du débiteur principal, mais que l'absence de recours a emporté l'autorité de chose décidée dans le chef dudit bulletin.

Or, en l'espèce, l'appelant a été révoqué de son mandat d'administrateur-délégué par une décision du conseil d'administration du 11 mars 2011 et il a démissionné en tant qu'administrateur avec effet immédiat suivant courrier de son mandataire du 29 avril 2011. Par voie de conséquence, il n'a plus revêtu, au moment de la réception du bulletin de fixation de compléments de retenues sur traitements et salaires du 28 avril 2011 par la société ..., aucune qualité qui lui aurait permis de prendre l'initiative de l'introduction d'une voie de recours contre ce bulletin.

Contrairement à la conclusion afférente du délégué du gouvernement, l'exception prévue par le § 119 (2) AO ne saurait partant être valablement opposée à l'appelant qui est

ainsi en droit de soumettre, dans le cadre de son recours dirigé contre le bulletin d'appel en garantie du 19 mai 2011, également des moyens tendant à contester les compléments de retenues sur traitements et salaires fixés dans le bulletin du 28 avril 2011. C'est partant à tort que les premiers juges ont écarté ces moyens sous le prétexte de l'autorité de chose décidée acquise par le bulletin du 28 avril 2011 à défaut de réclamation et, le cas échéant, de recours contentieux introduit à son encontre.

Dans la mesure où l'argumentation de l'appelant relative à son droit de contester des compléments retenues sur traitements et salaires fixés est à considérer comme justifiée sur base du § 119 AO, son argumentation fondée sur l'article 6 CEDH est à écarter comme n'étant pas pertinente.

Néanmoins, avant d'examiner lesdits arguments, il convient d'examiner en premier lieu les moyens de l'appelant à travers lesquels il conteste son appel en garantie en son principe.

Après avoir relevé que le tribunal a reconnu à l'administration fiscale un pouvoir discrétionnaire dans le choix de la personne appelée en garantie impliquant un pouvoir d'appréciation, compte tenu des circonstances de l'espèce sous examen, quant au degré du comportement de la personne visée et au choix du codébiteur, l'appelant reproche à l'administration une erreur manifeste d'appréciation en ce qu'elle aurait omis d'opérer une analyse *in concreto* des faits de l'espèce et de statuer en équité. Il met en avant comme éléments au niveau de l'équité le fait :

- qu'il aurait confié la gestion des salaires à une fiduciaire chargée de l'émission et du calcul des salaires ;
- que la réunion de mars 2011 prévue avec des représentants du bureau d'imposition en vue d'une discussion sur les montants de retenues sur traitements et salaires en litige aurait été annulée par un autre administrateur qui n'aurait pourtant pas été appelé en garantie ;
- que la majorité des remboursements de frais requalifiées par le bureau d'imposition en salaires auraient été versés au profit d'un autre administrateur, Monsieur ... ;
- que les compléments de retenues fixés n'auraient pas été demandés en paiements à la société ... avant sa révocation comme administrateur-délégué et sa démission en tant qu'administrateur ;
- que l'aveu de la faillite n'aurait pas été effectué par lui au vu de sa démission antérieure du fait de l'impossibilité de gérer la société au regard du comportement des deux autres administrateurs, dont Monsieur ..., de manière qu'il devrait subir les conséquences d'une faillite provoquée par l'attitude des autres administrateurs ;
- que l'administration aurait fixé les compléments de retenues sur traitements et salaires litigieux plus de six ans après l'établissement des fiches de salaires concernées, ce qui établirait un manque de diligences de la part de l'administration et le fait que celle-ci a créé son propre prétendu dommage ;
- que le montant fixé par l'administration correspondrait à l'intégralité du montant de frais remboursés et requalifiés en salaires par l'administration et non pas au montant d'impôt qui aurait, le cas échéant, dû être payé suite à la requalification opérée.

L'appelant conteste la référence faite par le directeur à l'article 59 de la loi modifiée du 10 août 1915 concernant les sociétés commerciales pour fonder la responsabilité solidaire de l'administrateur envers les tiers, l'appelant considérant que le texte même de cette disposition limiterait son champ aux infractions aux dispositions de ladite loi même et aux statuts sociaux, entraînant qu'elle ne pourrait pas servir de base légale permettant d'engager une responsabilité pour des retenues sur traitements et salaires à opérer par l'employeur.

Quant au § 109 AO, l'appelant soutient d'abord que la prétendue faute invoquée par le bureau d'imposition, le directeur et le tribunal ne pourrait pas lui être imputée directement et simplement à défaut d'un examen des faits *in concreto* en tenant compte des éléments ci-avant développés, lesquels devraient emporter la conclusion qu'il ne devrait pas être la personne à appeler en garantie. Par rapport à l'existence d'un dommage, l'appelant réitère son affirmation que le montant lui réclamé correspondrait au montant intégral des frais remboursés litigieux et non pas au montant d'impôt effectivement dû de ce chef et que des justificatifs prouvant cette erreur auraient pu être présentés lors de la réunion de mars 2011 pourtant annulée, de manière que le dommage invoqué par l'Etat ne pourrait pas être considéré comme certain.

L'appelant conclut qu'il conteste son appel en garantie tant en son principe qu'en son *quantum* et que la décision directoriale confirmant le bulletin du 19 mai 2011 devrait partant encourir la réformation.

En vertu de l'article 136 (4) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « *LIR* », l'employeur est tenu de retenir et de verser l'impôt qui est dû sur les salaires et traitements de son personnel. Dans le cas d'une société, cette obligation incombant aux employeurs est transmise aux représentants de celle-ci, conformément au § 103 AO qui dispose que « *die gesetzlichen Vertreter juristischer Personen und solcher Personen, die geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt sind, haben alle Pflichten zu erfüllen, die denen Personen, die sie vertreten, obliegen; insbesondere haben sie dafür zu sorgen, dass die Steuern aus den Mitteln die sie verwalten, entrichtet werden. Für Zwangsgeldstrafen und Sicherungsgelder die gegen sie erkannt, und für Kosten von Zwangsmitteln die gegen sie festgesetzt werden, haften neben ihnen die von ihnen vertretenen Personen* ».

Les premiers juges ont correctement déduit des dispositions de l'article 136 (4) LIR et du § 103 AO que l'administrateur-délégué d'une société anonyme est tenu de remplir les obligations fiscales incombant à cette dernière et notamment celle de payer sur les fonds qu'il gère les impôts dont la société est redevable.

Il se dégage des éléments du dossier que Monsieur ... assumait du 11 avril 2005 jusqu'au 11 mars 2011, date de sa révocation, la fonction d'administrateur-délégué avec pouvoir de représenter la société ... dans le cadre de la gestion journalière et de l'engager par sa signature individuelle dans le cadre de cette gestion journalière. En outre, les manquements à l'obligation de procéder aux retenues sur traitements et salaires sur les rémunérations payées imputés à la société ..., tels qu'ils ont été retenus dans le bulletin du 28 avril 2011, ont été constatés comme ayant été commis au cours de l'année 2007 et partant dans la période d'exercice de son mandat social par l'appelant.

Les premiers juges ont correctement déduit de ces dispositions et éléments de l'espèce que Monsieur ..., en sa qualité d'administrateur-délégué avec pouvoir de signature individuel, était responsable de l'obligation fiscale découlant de l'article 136 (4) LIR et du § 103 AO en ce qui concerne les retenues d'impôt sur les traitements et salaires à effectuer

pour compte de la société pour la période couverte par le contrôle opéré par le bureau d'imposition.

La Cour rejoint encore les premiers juges en ce qu'ils ont déduit du § 109 AO, qui dispose dans son alinéa (1) que « *die Vertreter und die übrigen in den Paragraphen 103 – 108 bezeichneten Personen haften insoweit persönlich neben dem Steuerpflichtigen, als durch schuldhafte Verletzung der ihnen in den Paragraphen 103 – 108 auferlegten Pflichten Steueransprüche verkürzt oder Erstattung oder Vergütung zu Unrecht gewährt worden sind* », que le simple constat d'un manquement à une obligation fiscale découlant du § 103 AO dans le chef d'un gérant de société n'est pas suffisant pour engager sa responsabilité personnelle en application du § 109 (1) AO et pour voir émettre à son encontre un bulletin d'appel en garantie, mais que le législateur a posé à cet égard l'exigence supplémentaire d'une inexécution fautive - « *schuldhafte Verletzung* » - des obligations du représentant de la société envers l'administration fiscale.

Il est pareillement vrai qu'au vœu du § 7 (3) StAnpG, disposant que « *jeder Gesamtschuldner schuldet die ganze Leistung. Dem Finanzamt steht es frei an welchen Gesamtschuldner es sich halten will. Es kann die geschuldete Leistung von jedem Gesamtschuldner ganz oder zu einem Teil fordern* », le pouvoir du bureau d'imposition d'engager une poursuite contre un tiers responsable, et, plus particulièrement, contre le représentant d'une société, ne relève pas d'une compétence liée, mais constitue un pouvoir discrétionnaire dans son chef et ce à un double titre, d'abord en ce qui concerne l'appréciation du degré fautif du comportement de la personne visée, et ensuite en ce qui concerne le choix du ou des codébiteurs contre lesquels l'émission d'un bulletin d'appel en garantie est décidée, chaque fois compte tenu des circonstances particulières de l'espèce.

Il résulte encore du § 2 StAnpG disposant que « *Entscheidungen, die die Behörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen) müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. (2) Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen* », que l'administration investie d'un pouvoir d'appréciation doit procéder selon des considérations d'équité et d'opportunité et partant se livrer à une appréciation effective et explicite des circonstances particulières susceptibles en opportunité et en équité de fonder sa décision.

Eu égard à l'exclusivité du pouvoir de signature conféré à l'appelant, aucun autre pouvoir de signature d'un autre mandataire de la société ... n'ayant été établi voire allégué en cause pour la période litigieuse en question, il y a lieu de conclure que le comportement fautif à l'origine du manquement en cause à ses obligations fiscales par la société ... devait *a priori* être imputé à l'appelant seul en l'absence d'une autre personne ayant disposé de pouvoirs concurrents.

Il y a cependant lieu d'examiner les éléments invoqués par l'appelant à l'appui de sa thèse que le choix de sa personne pour garantir la dette d'impôt de la société ... s'analyserait en une erreur commise dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation par le bureau d'imposition.

Par rapport au premier argument tiré de l'exécution des tâches de calcul des rémunérations des salariés et des retenues fiscales et sociales à opérer confiée à une fiduciaire, il y a lieu de rappeler qu'une exécution de ces tâches par une fiduciaire en exécution d'un contrat d'entreprise s'analyse, dans le cadre sous examen, à une délégation de l'exécution d'une obligation légale qui n'est pas de nature à annihiler la responsabilité personnelle du représentant de la société qui est tenu de surveiller et de vérifier le travail de la fiduciaire. Par voie de conséquence, malgré une responsabilité incombant, le cas échéant,

à la fiduciaire pour un défaut d'une exécution correcte de la mission lui confiée, le représentant de la société continue à être responsable de l'accomplissement des obligations fiscales envers l'administration fiscale au vu de la fonction qu'il occupe dans la société.

C'est encore en vain que l'appelant se prévaut du fait que les compléments de retenues fixés n'avaient pas été demandés en paiements à la société ... avant sa révocation comme administrateur-délégué et sa démission en tant qu'administrateur, étant donné que la responsabilité du représentant porte sur la période durant laquelle l'exécution correcte des obligations fiscales lui incombait et non pas sur la période au cours de laquelle l'exécution incorrecte des obligations fiscales durant une période antérieure est constatée et redressée.

De même, il y a lieu de rejeter l'argumentation de l'appelant relative à un manque de diligences de la part de l'administration au vu du délai de plus de six ans après lequel les compléments de retenues sur traitements et salaires litigieux ont été fixés et à la prétendue création de son propre dommage par l'administration. En effet, tant que le délai de prescription n'a pas expiré, l'administration est en droit de procéder à des vérifications et de redresser le résultat d'une application non conforme de la loi fiscale par le contribuable et la fixation d'un complément d'impôt, même après plusieurs années, n'est pas le corollaire d'un dommage causé par l'administration du fait de son inaction antérieure, puisqu'un impôt et son import ne sont pas déterminés en fonction du temps écoulé entre son fait générateur et sa fixation effective, de manière à ne pas s'analyser en un dédommagement pour une période de temps écoulée.

Par rapport à l'argumentation de l'appelant tirée de l'annulation de la réunion avec des responsables du bureau d'imposition planifiée en mars 2011 par un autre administrateur et du fait qu'il n'aurait pas effectué l'aveu de la faillite au vu de sa démission antérieure, il convient de retenir que ces faits ont certes influé sur l'émission du bulletin d'appel en garantie à l'encontre de l'appelant en ce que la faillite de la société ... a amené le bureau d'imposition à ajouter un autre débiteur solvable des compléments de retenues litigieux auprès duquel il pourrait les faire recouvrer. Cependant, ces faits n'infirment pas le constat que l'élément déclencheur de l'appel en garantie de l'appelant était la non-exécution correcte durant l'année 2007 des obligations fiscales de la société ... dont il assumait la responsabilité exclusive à ce moment.

Finalement, l'affirmation de l'appelant que la majorité des remboursements de frais requalifiées par le bureau d'imposition en salaires auraient été versés au profit d'un autre administrateur, Monsieur ..., se trouve contredite par les éléments du dossier fiscal qui renseigne par contre que par rapport au montant total de compléments de retenues fixés à hauteur de … euros, le complément retenu du chef de rémunérations payées à Monsieur ... ne s'élève qu'à … euros, donc à un montant substantiellement peu élevé qui n'est pas de nature à infirmer la validité du choix de l'appelant en tant que garant au lieu de Monsieur ....

Il en découle que les éléments mis en avant par l'appelant à l'appui de sa thèse d'une erreur dans l'exercice de son pouvoir d'appréciation par le bureau d'imposition pour l'appeler en garantie ne sont pas de nature à annihiler sa responsabilité personnelle pour l'inexécution fautive des obligations fiscales en cause ni à énerver dès lors le bien-fondé de la décision afférente au regard des critères d'équité et d'opportunité.

C'est encore à juste titre que les premiers juges ont qualifié le moyen de l'appelant tiré de la non-applicabilité de l'article 59 de la loi précitée du 10 août 1915 comme étant non pertinent, vu que la décision déférée est basée à suffisance de droit sur les §§ 103 et 109 AO.

Les premiers juges ont partant rejeté à bon droit le recours en ce qui concerne le principe de l'appel en garantie de l'appelant.

Par rapport aux contestations de l'appelant concernant le montant des compléments de retenues fixées, il se dégage en premier lieu des éléments du dossier que l'affirmation de l'appelant, suivant laquelle le montant lui réclamé correspondrait au montant intégral des frais remboursés litigieux et non pas au montant d'impôt effectivement dû de ce chef, se trouve contredite par les éléments du dossier fiscal soumis en cause. En effet, le bureau d'imposition a calculé les éléments de rémunération à ajouter au total des rémunérations annuelles déjà soumis aux retenues dans le chef des différents salariés de la société ... ainsi que les montants de retenues sur traitements et salaires correspondant à ces ajouts de rémunérations. Ensuite, seule la différence entre le total de retenues qui aurait dû être opéré sur base de la rémunération annuelle totale et les retenues effectivement opérées a été reprise dans le montant des compléments de retenues dans le chef de chaque salarié. Cet argument laisse partant d'être fondé.

Si l'appelant soutient encore que le bureau d'imposition aurait considéré comme rémunérations des frais qui ne relèveraient pas de l'article 95 LIR, il ne précise cependant aucunement quels postes de frais devraient concrètement être reconnus comme tels, tout comme il reste entièrement en défaut de fournir des indications quant à la nature de ces même frais, de manière que la Cour ne saurait examiner utilement ce moyen.

Il découle des développements qui précèdent que l'appel laisse d'être justifié et que le jugement entrepris est à confirmer, quoique partiellement pour d'autres motifs.

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelant est à rejeter au vu de l'issue du litige.

**PAR CES MOTIFS**

**et ceux non contraires des premiers juges,**

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 9 avril 2013 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute l'appelant,

partant, confirme le jugement entrepris,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par l'appelant,

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 19 décembre 2013 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier en chef de la Cour Erny MAY.

s. MAY s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 29 mai 2016

Le greffier de la Cour administrative